

Introduction : historique et concepts généraux

De la comptabilité de gestion au contrôle de gestion



<http://odiv.free.fr>

Objectifs du cours

- Présentation des notions fondamentales
- Approche historique pour articuler les concepts
- Relativiser les « innovations »

Septembre 2006

2



<http://odiv.free.fr>

Structure de la présentation

- 1. La naissance de la comptabilité de gestion
- 2. De la comptabilité de gestion au contrôle de gestion

Septembre 2006

3



<http://odiv.free.fr>

1. La naissance de la comptabilité de gestion



<http://odiv.free.fr>

Une évolution sémantique

- Comptabilité industrielle
- Comptabilité analytique
- Comptabilité de gestion

Septembre 2006

5



<http://odiv.free.fr>

Qu'est ce que la comptabilité de gestion?

- Se définit par opposition à la comptabilité financière
- Se définit au travers de ses utilisations

Septembre 2006

6



<http://odiv.free.fr>

Comptabilité financière / comptabilité de gestion

- Compta financière
- Orientation externe
 - Fortes contraintes réglementaires

- Compta de gestion
- Orientation interne
 - Peu de contraintes réglementaires

Une comptabilité pour
les partenaires

Une comptabilité pour
ceux qui gèrent

Septembre 2006

7



<http://odiv.free.fr>

Les utilisations de la comptabilité de gestion (1/2)

- Ce produit en cours de développement laissera-t-il la marge attendue ?
- Que se passera-t-il si on sous-traite ce processus ?
- Ce centre de responsabilité est-il performant ?
- Combien nous coûte ce dysfonctionnement ?

Septembre 2006

8



<http://odiv.free.fr>

Les utilisations de la comptabilité de gestion (2/2)

- Quelles sont les contributions de chacun de nos produits, de nos clients, à notre bénéfice ?
- Faut-il accepter la remise exigée par ce nouveau client ?
- Quels coûts inutiles notre façon de travailler crée-t-elle chez nos fournisseurs ?
- Comment organiser un partenariat mutuellement gagnant avec nos clients ?

Septembre 2006

9



<http://odiv.free.fr>

La valorisation des stocks est le principal
lien entre la comptabilité financière et la
comptabilité de gestion

Septembre 2006

10



<http://odiv.free.fr>

Les conditions de l'émergence

- L'accroissement de la concurrence
- L'« internalisation » des opérations

Septembre 2006

11



<http://odiv.free.fr>

L'accroissement de la concurrence

- Fixer les prix de vente
- La maîtrise des coûts permet de préserver la rentabilité

Septembre 2006

12



<http://odiv.free.fr>

L'internalisation des opérations

Le développement de l'industrie s'est traduit par l'internalisation d'opérations qui faisaient auparavant l'objet de transactions entre donneurs d'ordres et façonniers.

Septembre 2006

13



Ces évolutions sont caractéristiques de la révolution industrielle.

Septembre 2006

14



Les premières comptabilités industrielles

- 1735 Les Forges d'Oberbrück
- 1820-1830 Les Houillères et Fonderies de Decazeville, les Cristalleries de Baccarat
- 1850-1860 les compagnies de chemin de fer américaines

Septembre 2006

15



1810 La filature anglaise Charlton Mills

- Cessions internes
- Coûts standards
- Centres de profit
- Un système comptable intégré

Septembre 2006

16



La contribution de Taylor (1856-1915)

- Objectif : « retirer le contrôle des mains de l'atelier pour le rendre à la direction »
- Moyen : une analyse très fine des coûts pour optimiser les tâches élémentaires

Septembre 2006

17



... Et les premiers enseignements

- 1866 premier cours à l'ESCP
- 1885 premier manuel français

Septembre 2006

18



Aujourd'hui: un large choix de méthodes

- Les sections homogènes
- Le direct costing
- Le direct costing évolué
- L'ABC (Activity Based Costing)
- La méthode UVA
- ...
(certaines seront évoquées par la suite)

Septembre 2006

19



La comptabilité de gestion est devenue un outil de contrôle de gestion lorsqu'elle a été utilisée pour influencer les comportements.

Septembre 2006

20



2. De la comptabilité de gestion au contrôle de gestion

Une pratique développée dans les années 1920 mais formalisée dans les années 1960.



Septembre 2006

22



Les conditions de l'émergence

Pratique développée chez General Motors par Alfred Sloan dans les années 1920.

La résolution d'un paradoxe

La décentralisation des responsabilités en centralisant l'information.

Septembre 2006

23



Septembre 2006

24



La répartition des responsabilités...

- La direction se concentre sur les choix à long terme
- Les cadres sont en charge de l'exploitation courante

Septembre 2006

25



En contrepartie de la délégation de responsabilités, la direction s'appuie sur des systèmes d'information pour s'assurer que les actions sont conformes aux objectifs

Septembre 2006

26



Le budget outil de suivi

- Comparaison mensuelle des réalisations aux prévisions
- Justification des écarts

Septembre 2006

27



Une première définition du contrôle de gestion

« le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »

R. N. Anthony (1965)

Septembre 2006

28



La définition de référence

« le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation »

R. N. Anthony (1988)

Septembre 2006

29



Aujourd'hui, dans de nombreuses organisations, la démarche budgétaire est le principal outil de contrôle.

Septembre 2006

30



Conclusion et perspectives



Ce qu'il faut retenir

- Mieux cerner ce qu'est la comptabilité de gestion
- Distinguer le contrôle de gestion de la comptabilité de gestion

Septembre 2006

32



Finalité du cours

Présentation des notions fondamentales de la comptabilité de gestion et ses principales méthodes

Septembre 2006

33



Références bibliographiques

<http://odlv.free.fr>
Comptabilité de gestion

Septembre 2006

34



Les méthodes d'évaluation des coûts



Plan de la présentation

- Notions fondamentales
- Les coûts partiels
- Les coûts complets
- Le coût standard ou préétabli
- L'imputation rationnelle

Septembre 2006

36



Notions fondamentales



Définition d'une charge

Charge : élément décaissé ou à décaisser

Septembre 2006

38



Définition d'un coût

Le coût d'un bien, d'un service ou d'une fonction est la valeur des ressources sacrifiées pour son obtention.

Techniquement, c'est la somme des charges générées par les moyens mis en œuvre.

Septembre 2006

39



Implication de la définition d'un coût

Le coût est donc le résultat d'un calcul. Par conséquent, ce n'est pas un fait mais une opinion reposant sur un corps d'hypothèses.

Septembre 2006

40



La distinction coût / prix

Le coût ne doit pas être confondu avec le prix qui se constate lors d'une transaction effective.

Septembre 2006

41



Les différentes catégories de charges

- Directes / indirectes
- Fixes / variables

Septembre 2006

42



La distinction directe / indirecte

- Une charge est directe lorsqu'elle s'affecte sans ambiguïté et totalement à un coût (produit, fonction, client...)
- Par opposition, une charge indirecte est relative à plusieurs coûts

Septembre 2006

43



<http://odiv.free.fr>

La distinction fixe / variable

- Une charge est variable lorsque son montant total est fonction d'un niveau d'activité
- Les charges non variables sont semi-variables ou fixes.

Septembre 2006

44



<http://odiv.free.fr>

Le cas des coûts indivis

Ces coûts évoluent par palier pour une prestation forfaitaire :

- Le ticket de métro
- Les coûts de traitement d'une commande
- ...

Septembre 2006

45



<http://odiv.free.fr>

Les charges contrôlables / non contrôlables

Une réflexion sur les charges maîtrisables / non maîtrisables (ou contrôlable / non contrôlable) est complémentaire.

Une charge est maîtrisable lorsque l'on peut agir significativement sur son niveau.

Septembre 2006

46



<http://odiv.free.fr>

Application

Septembre 2006

47



<http://odiv.free.fr>

Libellés des coûts	(1)	(2)	(3)	(4)
Consommables utilisés dans l'atelier				
Loyer de l'atelier.				
Assurance contre incendie des machines de découpage				
Aciers spéciaux				
Salaire du contremaître de l'atelier				
Clous et rivets utilisés dans l'atelier				
Electricité consommée dans l'atelier				
Frais de téléphone de l'entreprise				
Amortissement des machines de découpage				
Moule de découpage (durée de vie d'une semaine)				
Entretien des presses				
Frais d'entretien de l'entreprise				
Salaire du directeur de l'entreprise				
Salaire mensuel des ouvriers professionnels.				
Heures supplémentaires				

- (1) Variable ou fixe
- (2) Direct ou indirect par rapport à un produit
- (3) Direct ou indirect par rapport à l'atelier
- (4) Contrôlable ou incontrôlable par le responsable d'atelier ou un de ses subordonnés

Septembre 2006

48



<http://odiv.free.fr>

Libellés des coûts	(1)	(2)	(3)	(4)
Consommables utilisés dans l'atelier	V	I	D	C
Loyer de l'atelier	F	I	D	NC
Assurance contre incendie des machines de découpage	F	I (D)	D	NC
Aciers spéciaux	V	D	(I) D	C
Salaire du contremaître de l'atelier	F	I	D	NC
Clous et rivets utilisés dans l'atelier	V	(D)/I	D	C
Electricité consommée dans l'atelier	V/(F)	(D)/I	D	C
Frais de téléphone de l'entreprise	F (V)	I	I	NC
Amortissement des machines de découpage	F	I (D)	D	NC
Outil spécifique à la production	V	D	D	C
Entretien des presses	V (F)	I	D	C
Frais d'entretien de l'entreprise	F	I	I	NC
Salaire du directeur de l'entreprise	F	I	I	NC
Salaire brut des ouvriers professionnels	F	I/(D)	D	C/NC
Heures supplémentaires	V	D	D	C

- (1) Variable ou fixe
(2) Direct ou indirect par rapport à un produit
(3) Direct ou indirect par rapport à l'atelier
(4) Contrôlable ou incontrôlable par le responsable d'atelier ou un des responsables



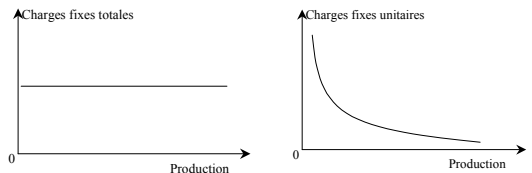
Par la suite, nous nous limiterons à la distinction simplificatrice charges fixes / variables et directes / indirecte.



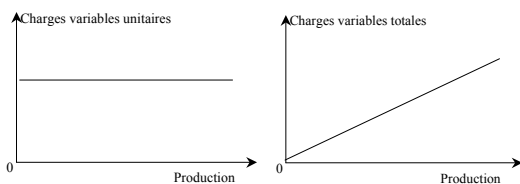
En réalité, le caractère fixe ou variable d'une charge dépendra de l'horizon temporel. C'est la raison pour laquelle le terme de charge de capacité est parfois préféré à celui de charge fixe.



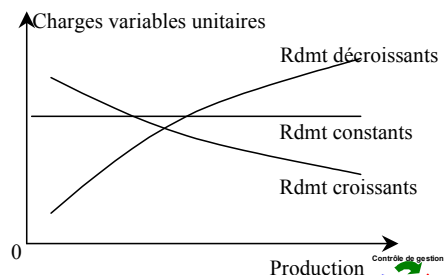
Représentations graphiques des charges fixes



Représentations graphiques des charges variables



La notion de rendements d'échelle



Le plus souvent, par souci de simplification, nous considérons par la suite que les rendements d'échelle sont constants.

Septembre 2006

55



Exemples de charges

	Charges variables	Charges fixes
Charges directes	Consommation d'une matière première	Loyer d'un matériel spécifique
Charges indirectes	Consommation d'énergie d'un matériel polyvalent	Loyer d'un matériel polyvalent

Septembre 2006

56



Le seuil de rentabilité : définition

Illustre l'intérêt de la distinction charges fixes / charges variables

Chiffre d'affaires (ou le volume d'activité) qui permet de dégager un résultat nul

Septembre 2006

57



Exemple

Alpha vend un produit 30 euros. Ses charges variables unitaires s'élèvent à 20 euros et ses charges fixes totales à 3.500 euros.

Quel est le point mort ou seuil de rentabilité?

Septembre 2006

58



La marge sur coûts variables doit couvrir les charges fixes

$$\begin{aligned} \text{MCV} &= \text{CF} \\ 10Q &= 3\,500 \\ Q &= 350 \end{aligned}$$

Septembre 2006

59



Le chiffre d'affaires doit couvrir les charges

$$\begin{aligned} \text{CA} &= \text{CF} + \text{CV} \\ 30Q &= 20Q + 3\,500 \\ 10Q &= 3\,500 \\ Q &= 350 \end{aligned}$$

Septembre 2006

60



Présentations du résultat

Le seuil de rentabilité ou point mort est de :

- 350 unités
- 10 500 de chiffre d'affaires
- Si, par exemple, la production est de 35 unités par mois, on peut aussi dire que le seuil sera atteint le 31 octobre.

Septembre 2006

61



<http://odiv.free.fr>

Une première présentation du seuil de rentabilité

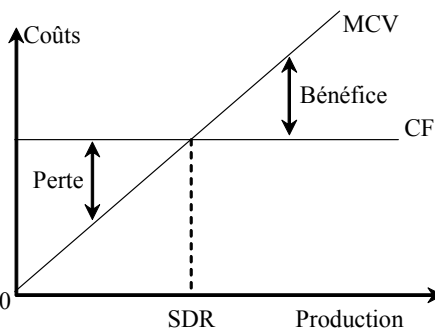
La marge sur coûts variables doit être égale aux charges fixes.

Septembre 2006

62



<http://odiv.free.fr>



Septembre 2006

63



<http://odiv.free.fr>

Une autre représentation du seuil de rentabilité

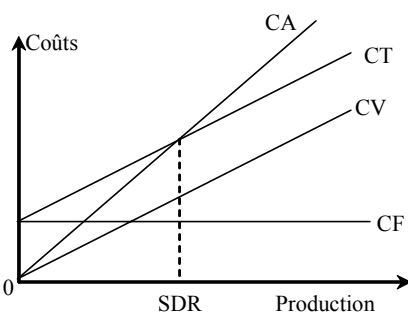
Le chiffre d'affaires doit couvrir la totalité des charges.

Septembre 2006

64



<http://odiv.free.fr>



Septembre 2006

65



<http://odiv.free.fr>

Les limites de l'analyse

- En cas d'activité multi-produits, le résultat obtenu correspond à la même répartition
- La distinction charges / fixes variables n'est pas toujours évidente

Septembre 2006

66



<http://odiv.free.fr>

Les coûts partiels



<http://odiv.free.fr>

Le principe de ces méthodes consiste à ne prendre en considération qu'une partie des charges.

Septembre 2006

68



<http://odiv.free.fr>

La méthode des coûts variables

	Charges variables	Charges fixes
Charges directes		
Charges indirectes		

Septembre 2006

69



<http://odiv.free.fr>

La méthode des coûts variables est aussi appelée méthode des coûts proportionnels, opérationnels ou direct costing.

La marge sur coûts variables doit couvrir les charges fixes. Le seuil de rentabilité est une application de cette méthode.

Septembre 2006

70



<http://odiv.free.fr>

Une marge sur coûts variables négative doit conduire à l'arrêt de la fabrication du produit.

Septembre 2006

71



<http://odiv.free.fr>

La méthodes des coûts directs

	Charges variables	Charges fixes
Charges directes		
Charges indirectes		

Septembre 2006

72



<http://odiv.free.fr>

Comme le coût ne prend en considération que les charges directes, le résultat est indiscutable.

Cette méthode est rarement appliquée.

Septembre 2006

73



La méthode des coûts spécifiques

	Charges variables	Charges fixes
Charges directes		
Charges indirectes		

Septembre 2006

74



Cette méthode est aussi appelée méthode du coût variable évolué ou du direct costing évolué.

La marge sur coûts spécifiques doit couvrir les charges fixes indirectes.

Septembre 2006

75



Quels sont les secteurs d'activités dans lesquels une de ces méthodes serait très appropriée ?

Septembre 2006

76



Critique des coûts partiels

La structure des coûts a évolué dans le temps :

- A l'origine la majorité des coûts était variable et directe (MP et MO) ;
- La législation sociale ayant évolué, la main d'œuvre est devenu fixe ;
- Aujourd'hui, la majorité des charges est devenue fixe et indirecte.

Septembre 2006

77



Les méthodes des coûts partiels ne prennent pas en considération les charges fixes indirectes.

Ce n'est pas le cas des méthodes de calcul de coûts complets

Septembre 2006

78



Les coûts complets

La prise en considération de l'ensemble des charges



Plan

- Des méthodes simples (rarement présentées) : la méthode des coefficients et la méthode des équivalences
- Une méthode de référence : la méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse

Les méthodes simples d'évaluation des coûts complets

- La méthode des coefficients
- La méthode des équivalences



La méthode des coefficients

	CD	CI	Coeff	CI imputées	CC
A	2 500		0,2	500	3 000
B	3 500	2 000	0,2	700	4 200
C	4 000		0,2	800	4 800
Total	10 000	2 000		2000	12 000



La méthode des équivalences (1/2)

	Q	CD	CI	Coeff Eq
A	25	2 500		1
B	70	3 500	2 000	1,2
C	120	4 000		0,6
Total		10 000	2 000	

	Q	Coeff Eq	Total
A	25	1	25
B	70	1,2	84
C	120	0,6	72
		Total	181

CI	Prod	CI un
2 000	181	11,05



La méthode des équivalences (2/2)

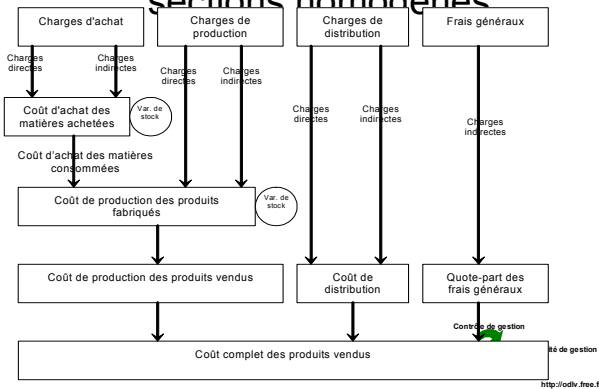
	Q	CD	CI	Coeff Eq
A	25	2 500		1
B	70	3 500	2 000	1,2
C	120	4 000		0,6
Total		10 000	2 000	

CI	Prod	CI un
2 000	181	11,05

	Q	CD	Coeff Eq	CI un	CI	CC
A	25	2 500	1,00	11,05	276,24	2 776,24
B	70	3 500	1,20	13,26	928,18	4 428,18
C	120	4 000	0,60	6,63	795,58	4 795,58
Total		10 000			2 000,00	12 000,00



Le principe de la méthode des sections homogènes



Un exemple

Les exemples concernent le plus souvent des activités industrielles et des entreprises produisant deux articles différents.



Informations générales

- Les produits 1 et 2 sont respectivement fabriqués à partir des matières premières 1 et 2.
- Les produits sont directement livrés au client. Il n'y a pas de stock de produits finis.



Matières premières

Stock initial	Q (kg)	Valeur
M1	1 400	10 430
M2	1 000	11 400
Achats	Q (kg)	Valeur
M1	7 000	54 250
M2	5 000	52 500



Nomenclature / Gamme de production

Par unité	P1	P2
Matière	0,6 kg de M1	0,8 kg de M2
Heures de main d'œuvre	0,15 heure	0,20 heure
Heures machines	0,10 heure	0,10 heure



Autres informations

- Le coût de l'heure de main d'œuvre est de 74.
- Pour la période étudiée, les ventes de produit P1 et P2 s'élèvent respectivement à 9 000 et 6 000 unités aux prix de 31 et 35.



La répartition primaire des charges indirectes

CA1	CA2	CP1	CP2	CP3
Entretien	Personnel	Appro	Production	Distribution
14 800	24 600	3 392	99 644	22 564

Septembre 2006

91



<http://odyv.free.fr>

Implications de la répartition primaire

- Diviser l'organisation en centres d'analyse (principaux ou auxiliaires)
- Affecter les charges aux centres

Septembre 2006

92



<http://odyv.free.fr>

Illustration

Un atelier de peinture de véhicules a consommé 100.000 € de ressources pour peindre 100 véhicules rose fluo et 900 gris.

Les temps passés par véhicule étant les mêmes, quelle que soit leur couleur, le coût par véhicule ressort à 100 €.

Septembre 2006

93



<http://odyv.free.fr>

- Une analyse plus précise fait apparaître que les ressources effectivement consacrées à la peinture sont de 70.000 € alors que celles consacrées au changement de gamme sont de 30.000 €.
- En effet, pour passer d'une couleur à l'autre, il est nécessaire de nettoyer toutes les équipements.

Septembre 2006

94



<http://odyv.free.fr>

Évaluation des coûts

	Rose	Gris	Total
Quantité	100	900	1 000
Coût de nettoyage	15 000	15 000	30 000
Coût de production	7 000	63 000	70 000
Coût total	22 000	78 000	100 000
Coût unitaire	220,00	86,67	

Septembre 2006

95



<http://odyv.free.fr>

Constat

Selon le découpage de l'organisation adopté, les coûts obtenus peuvent différer sensiblement.

Septembre 2006

96



<http://odyv.free.fr>

La répartition secondaire des charges indirectes

L'objectif de cette étape est de répartir les coûts des centres auxiliaires sur les centres principaux

Septembre 2006

97



<http://odiv.free.fr>

Les clefs de répartition secondaires

	CA1	CA2	CP1	CP2	CP3	
	Entretien	Personnel	Appro	Production	Distribution	Total
Entretien		10%		75%	15%	100%
Personnel			10%	70%	20%	100%

Septembre 2006

98



<http://odiv.free.fr>

Les prestations réciproques

Formulation du problème :

- Entretien=14 800
- Personnel=
 $0,10 \cdot 14\ 800 + 24\ 600 = 26\ 080$

Septembre 2006

99



<http://odiv.free.fr>

Le problème peut toujours être résolu. S'il existe n centres auxiliaires, au pire il y aura un système de n équations à n inconnues.

Septembre 2006

100



<http://odiv.free.fr>

Le tableau de répartition secondaire

	CA1	CA2	CP1	CP2	CP3	
	Entretien	Personnel	Appro	Production	Distribution	Total
Rép. primaire	14 800	24 600	3 392	99 644	22 564	165 000
Entretien	-14 800	1 480	0	11 100	2 220	0
Personnel		-26 080	2 608	18 256	5 216	0
Total	0	0	6 000	129 000	30 000	165 000

Septembre 2006

101



<http://odiv.free.fr>

Toutes les charges indirectes sont maintenant affectées aux centres principaux qui sont en relation directe avec le « processus de production ».

Septembre 2006

102



<http://odiv.free.fr>

La détermination des coûts d'unité d'œuvre

	CP1	CP2	CP3	
	Appro	Production	Distribution	Total
Total ch. Indirectes	6 000	129 000	30 000	165 000
Unité d'œuvre	Kg de matière achetée	Heure machine	100 euros de CA	
Nb d'UO	12 000	1 500	4 890	
Coût de l'UO	0,50	86,00	6,13	

Septembre 2006

103



<http://odiv.free.fr>

Le coût d'achat des matières premières

Il convient de distinguer :

le coût d'achat des matières achetées
du
coût d'achat des matières consommées

Septembre 2006

104



<http://odiv.free.fr>

Le coût d'achat des matières achetées

	Matière 1			Matière 2		
	Q	PU	Montant	Q	PU	Montant
Charges directes	7 000	7,75	54 250	5 000	10,50	52 500
Charges indirectes	7 000	0,50	3 500	5 000	0,50	2 500
Coût d'achat	7 000	8,25	57 750	5 000	11,00	55 000

Septembre 2006

105



<http://odiv.free.fr>

Le coût d'achat des matières consommées

Le choix d'une méthode d'évaluation des stocks :

- First in first out (FIFO)
- Last in first out (LIFO)
- Coût unitaire moyen pondéré (CUMP)

Septembre 2006

106



<http://odiv.free.fr>

Exemple de valorisation d'un stock

- Stock initial : 0
- Entrées :

	Q	PU	Montant
1er mars	5	11	55
1er juillet	10	12	120
15 décembre	5	14	70

- Sorties : 8 unités le 15 sept
- Stock final : 12 unités

Septembre 2006

107



<http://odiv.free.fr>

Deux problèmes

- Comment valoriser les sorties du 15 septembre?
- Comment valoriser le stock final?

Septembre 2006

108



<http://odiv.free.fr>

Méthode FIFO

Entrées	Q	PU	Montant
1er mars	5	11,00	55,00
1er juillet	10	12,00	120,00
Total	15	11,67	175,00

Sorties	Q	PU	Montant
15 sept	5	11,00	55,00
15 sept	3	12,00	36,00
Total	8	11,38	91,00

Stock	Q	PU	Montant
1er juillet	7	12,00	84,00
Total	7	12,00	84,00

Stock final	Q	PU	Montant
1er juillet	7	12,00	84,00
15 déc	5	14,00	70,00
Total	12	12,83	154,00



Septembre 2006

109

<http://odiv.free.fr>

Méthode LIFO

Entrées	Q	PU	Montant
1er mars	5	11,00	55,00
1er juillet	10	12,00	120,00
Total	15	11,67	175,00

Sorties	Q	PU	Montant
15 sept	8	12,00	96,00
Total	8	12,00	96,00

Stock	Q	PU	Montant
1er mars	5	11,00	55,00
1er juillet	2	12,00	24,00
Total	7	11,29	79,00

Stock final	Q	PU	Montant
1er mars	5	11,00	55,00
1er juillet	2	12,00	24,00
15 déc	5	14,00	70,00
Total	12	12,42	149,00



Septembre 2006

110

<http://odiv.free.fr>

Coût unitaire moyen pondéré

	Mouvements			Stock		
	Q	PU	Montant	Q	Valeur	CUMP
1er mars	5	11,00	55,00	5	55,00	11,00
1er juillet	10	12,00	120,00	15	175,00	11,67
15 sept	-8	11,67	-93,33	7	81,67	11,67
15 déc	5	14,00	70,00	12	151,67	12,64



Septembre 2006

111

<http://odiv.free.fr>

Comparaison des résultats des différentes méthodes

	Val. Sorties		Val. Stock final		Contrôle
	CU	Montant	CU	Montant	
CUMP	11,67	93,33	12,64	151,67	245,00
FIFO	11,38	91,00	12,83	154,00	245,00
LIFO	12,00	96,00	12,42	149,00	245,00



Septembre 2006

112

<http://odiv.free.fr>

Synthèses des méthodes de valorisation des stocks

- LIFO interdite fiscalement pour l'établissement des comptes sociaux (et en IFRS)
- CUMP la plus simple à appliquer

Il existe d'autres manières d'appliquer les méthodes évoquées.



Septembre 2006

113

<http://odiv.free.fr>

Le coût d'achat des matières consommées

	Matière 1			Matière 2		
	Q	CU	Montant	Q	CU	Montant
Stock initial	1 400	7,45	10 430	1 000	11,40	11 400
Entrées	7 000	8,25	57 750	5 000	11,00	55 000
Stock disponible	8 400	8,12	68 180	6 000	11,07	66 400
Sorties	5 400	8,12	43 830	4 800	11,07	53 120
Stock final	3 000	8,12	24 350	1 200	11,07	13 280



Septembre 2006

114

<http://odiv.free.fr>

Coût de production des produits fabriqués

	Produit 1		
	Q	PU	Montant
Matière 1	5 400	8,12	43 830
Main d'œuvre	1 350	74,00	99 900
Charges indirectes	900	86,00	77 400
Total	9 000	24,57	221 130

	Produit 2		
	Q	PU	Montant
Matière 2	4 800	11,07	53 120
Main d'œuvre	1 200	74,00	88 800
Charges indirectes	600	86,00	51 600
Total	6 000	32,25	193 520

Septembre 2006

115



<http://odiv.free.fr>

Coût de production des produits vendus

Dans l'exemple traité, il n'y a pas de différence car les produits fabriqués sont immédiatement vendus.

Si ce n'était pas le cas, il faudrait faire des fiches de stock.

Septembre 2006

116



<http://odiv.free.fr>

Exemple de fiche de stock

	Produit 1		
	Q	PU	Montant
Stock initial			
Entrées	9 000	24,57	221 130
Stock disponible	9 000	24,57	221 130
Sorties	9 000	24,57	221 130
Stock final	0	24,57	0

Septembre 2006

117



<http://odiv.free.fr>

Coût complet et résultat par produit

	Produit 1		
	Q	PU	Montant
C. de production	9 000	24,57	221 130
F. de distribution	2 790	6,13	17 117
Coût complet	9 000	26,47	238 247
Chiffre d'affaires	9 000	31,00	279 000
Résultat	9 000	4,53	40 753

	Produit 2		
	Q	PU	Montant
C. de production	6 000	32,25	193 520
F. de distribution	2 100	6,13	12 883
Coût complet	6 000	34,40	206 403
Chiffre d'affaires	6 000	35,00	210 000
Résultat	6 000	0,60	3 597

Septembre 2006

118



<http://odiv.free.fr>

Analyse de la marge

	P1	P2
Résultat unitaire	4,53	0,60
Prix de vente unit.	31,00	35,00
Taux de marge	14,61%	1,71%

Septembre 2006

119



<http://odiv.free.fr>

Le rapprochement des comptabilités

Le rapprochement des résultats obtenus au moyen des comptabilités de gestion et financière est un moyen de contrôle.

Septembre 2006

120



<http://odiv.free.fr>

Contrôle de cohérence

	Q	unit.	Montant
P1	9 000	4,53	40 753,44
P2	6 000	0,60	3 596,56
Résultat comptabilité de gestion			44 350,00

Charges		Produits	
Charges indirectes	165 000	Chiffre d'affaires	
Charges directes		P1	279 000
MP1	54 250	P2	210 000
MP2	52 500		
Main d'œuvre	188 700		
Variation de stock			
MP1	-13 920		
MP2	-1 880		
Résultat	44 350		
Total	489 000	Total	489 000

Septembre 2006

121



<http://odiv.free.fr>

Synthèse des étapes du calcul avec la méthodes des sections homogènes

- Traitement des charges indirectes
 - Répartition primaire
 - Répartition secondaire
 - Calcul des coûts par unité d'œuvre
- En suivant le processus de production:
 - Coût d'achat des matières achetées
 - Coût d'achat des matières consommées
 - Coût de production des produits fabriqués
 - Coût de production des produits vendus
 - Coût complet
 - Résultat par produits
- Vérification en rapprochant les résultats des comptabilités financière et de gestion

Septembre 2006

122



<http://odiv.free.fr>

Les principales limites de la méthode

En respectant les différentes étapes de la méthode.

- Le découpage en centres d'analyse
- La place prise par les centres auxiliaires
- Les clefs de répartition secondaire
- Le choix des unités d'œuvre
- La lourdeur de la méthode

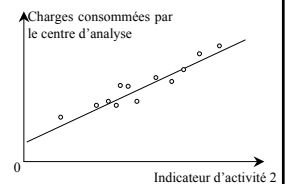
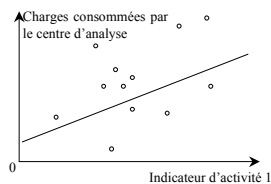
Septembre 2006

123



<http://odiv.free.fr>

Comment choisir la bonne unité d'œuvre?



Septembre 2006

124



<http://odiv.free.fr>

Un indicateur statistique

Le coefficient de corrélation

Septembre 2006

125



<http://odiv.free.fr>

Charges supplétives et non incorporables

- Charges non incorporables : charges supportées exclues de l'analyse
- Charges supplétives : charges non supportées ajoutées à l'analyse

Septembre 2006

126



<http://odiv.free.fr>

Applications de la méthode des sections homogènes

Il s'agit de la méthode de référence.
Les applications aux activités de service ne pose pas de difficultés particulières.

Septembre 2006

127



Autre méthode d'évaluation des coûts complets

La méthode ABC

Septembre 2006

128



Le coût standard ou préétabli

Pour l'instant, nous avons calculé des coûts historiques.

Leur pertinence repose sur les délais de calcul.

Septembre 2006

130



Le principe du coût standard ou préétabli est d'appliquer les mêmes méthodes pour se projeter dans l'avenir.

Les informations utilisées sont généralement issues des budgets et des gammes de production.

Septembre 2006

131



Utilisations des coûts préétablis

- Faire des comparaisons réalisations/prévisions
- Simplifier les calculs des coûts
- Faire des devis
- Établir des tarifs / devis

Septembre 2006

132



L'imputation rationnelle



<http://odiv.free.fr>

L'objectif de la méthode est de neutraliser l'effet du niveau d'activité sur les coûts.

Septembre 2006

134



<http://odiv.free.fr>

La méthode repose sur la définition d'un « niveau d'activité normale »



<http://odiv.free.fr>

Septembre 2006

135

Un exemple

	Cas 1	Cas 2	Cas 3
Unités produites	900,00	1 010,00	1 150,00
Charges fixes	10 000,00	10 000,00	10 000,00
Charges variables	9 900,00	11 110,00	12 650,00
Coût total	19 900,00	21 110,00	22 650,00
Coût unitaire	22,11	20,90	19,70
CV unitaires	11,00	11,00	11,00
CF unitaires	11,11	9,90	8,70



<http://odiv.free.fr>

Septembre 2006

136

Le coût unitaire baisse avec le nombre d'unités produites.

L'imputation rationnelle va permettre de neutraliser cet effet.



<http://odiv.free.fr>

Septembre 2006

137

Considérons que le cas 2 corresponde au niveau d'activité normal.



<http://odiv.free.fr>

Septembre 2006

138

Le calcul du coefficient d'activité

	Cas 1	Cas 2	Cas 3
Unités produites	900,00	1 010,00	1 150,00
Activité normale	1 010,00	1 010,00	1 010,00
Coeff. D'activité	89,11%	100,00%	113,86%

Septembre 2006

139



<http://odiv.free.fr>

Le calcul du coût rationnel

	Cas 1	Cas 2	Cas 3
Quantités	900	1 010	1 150
Coeff. D'activité	89,11%	100,00%	113,86%
Charges fixes	10 000	10 000	10 000
CF imputées	8 911	10 000	11 386
Charges variables	9 900	11 110	12 650
Coût rationnel total	18 811	21 110	24 036
Coût unitaire	20,90	20,90	20,90
CV unitaires	11,00	11,00	11,00
CF unitaires	9,90	9,90	9,90

Septembre 2006

140



<http://odiv.free.fr>

Avec cette méthode, le résultat de la comptabilité de gestion diffère de celui de la comptabilité financière. La différence est appelé bonus de sur-activité ou malus de sous-activité.

Septembre 2006

141



<http://odiv.free.fr>

Mise en évidence du bonus ou du malus

	Cas 1	Cas 2	Cas 3
Total des charges	19 900	21 110	22 650
Charges imputées	18 811	21 110	24 036
Malus/Bonus	-1 089	0	1 386

Septembre 2006

142



<http://odiv.free.fr>

Bilan des forces et des faiblesses

- Avantage : permet de neutraliser l'effet du niveau d'activité sur les coûts calculés.
- Inconvénients : repose sur la notion d'activité normale et lourde à appliquer. Les calculs doivent être effectués pour l'ensemble des centres d'analyse. Comment évaluer les stocks?

Septembre 2006

143



<http://odiv.free.fr>

Les notions et les méthodes fondamentales ont été évoquées. La présentation aurait été la même il y a quelques dizaines d'années.

Septembre 2006

144



<http://odiv.free.fr>

Conclusion

Bilan et perspectives



Septembre 2006

146



Des questions subsistent

Quel est le bon niveau d'analyse? Le produit, le client, la facture?

Une très forte critique de la comptabilité de gestion repose sur l'intérêt limité de la rentabilité par produit.

Septembre 2006

147



Une utilisation délicate

Faut-il arrêter de vendre les produits déficitaires? Sauf dans le cas d'une marge sur coûts variables négative, la réponse n'est pas claire.

Septembre 2006

148



Objectifs des cours suivants

- Comptabilité de gestion: présenter des méthodes qui permettent de répondre aux difficultés de mise en place ou aux faiblesses des techniques qui ont été évoquées pendant le cours en particulier : l'ABC (Activity Based Costing), le Time-Driven ABC, la méthode GP (méthode des équivalences)...
- Contrôle de gestion: présentation des principaux outils du contrôle de gestion. Outre la comptabilité de gestion, le budget, les tableaux de bord...

Septembre 2006

149

